

中小企業における BSC 導入の条件 —三共製氷冷蔵株式会社のケーススタディー—

伊 藤 和 憲*

はじめに

中小企業は、経営者によっても異なるが、一般論として言えば、マネジメントシステムの導入には否定的である。マネジメントシステムを導入するだけのコストベネフィットがないとか、売り上げを上げる方がもっと重要だといったことが考えられる。そのような中で、中小企業に先進的な戦略的マネジメントシステムとしてのバランスト・スコアカード (Balanced Scorecard: BSC) を導入するという機会に恵まれた。ある種の条件が整えば、中小企業でも BSC を導入できることを検討する。

中小企業へバランスト・スコアカードを導入したという事例研究は、欧米でもわが国でもなかなか見つけることができない。まして、中小企業での BSC の導入条件に関わる研究は、これまでのところ見つかることができていない。中小企業での BSC 導入事例は、いくつかある。たとえば、藤本ら (2011) は、出塚水産での BSC 実践を紹介している。また、中小企業診断会沖縄県支部 (2005) も3社の事例を紹介している。いずれも事例紹介であり興味深いが、導入条件の研究ではない。このような状況から、中小企業への BSC の導入条件を発見することが本稿のリサーチクエストである。本稿では、中小企業への BSC 導

入というアクションリサーチを通じて、BSC 導入の条件を発見する。この導入条件は、BSC 発展の一因になると考えている。

まず、BSC の導入 (BSC を開始してから違和感なく企業に馴染むまでのすべてのプロセスを導入とする) はもともと困難であり、導入率が低いのかどうかを、欧米とわが国で先行研究する必要がある。また、BSC の導入が少ないとすれば、その原因はどこにあるのかを明らかにしておく必要がある。そのうえで、アクションリサーチにより BSC の導入を実施する。大企業を前提とすれば、マネジメントシステムの導入は、導入のニーズと導入の仕方を間違えなければ比較的うまくいきやすい。しかし中小企業では、人材難、業界の不安定さ、マネジメントシステムの貧弱さなどといった問題が山積していて、これらが経営を脅かしている。そのため、日常の問題解決だけで手いっぱい、新たなシステム導入をする余裕がないと考えているケースが多い。

このような喫緊の課題をいくつか抱えながらも BSC という新たなマネジメントシステムの導入にチャレンジした事例に基づいて、中小企業での BSC 導入のアクションリサーチから、導入条件を発見する。第1節では、BSC の導入実態を明らかにする。第2節では、BSC 導入の促進要因と阻害要因を整理する。第3節では、BSC 導入目的を検討する。第4節で、ケースを紹介するとともに、導入による成果、統

* 専修大学商学部教授

合型マネジメントシステムについて明らかにする。第5節は、中小企業へのBSCの導入条件について議論する。最後に本稿の発見事項をまとめる。

1 BSCの導入実態

BSCは、Kaplan and Nortonによって、4つの視点による財務指標と非財務指標とのバランスが取れた戦略的業績評価システムとして開発された(Kaplan and Norton, 1992)。この戦略的業績評価システムは、今日ではスコアカードと呼ばれることが多い。その機能は、測定できなければ管理はできないという表現に端的に表されている。その後、BSCで重要なことはスコアカードで指標を測定するいわゆるKPIスコアカードだけではBSCの本質的機能は果たせないことがわかった。むしろ戦略マップによる戦略の可視化こそが重要であるとして、BSCを戦略的マネジメントシステムであると再定義した(Kaplan and Norton, 2001b)。戦略的マネジメントシステムは、記述できなければ測定はできず、測定できなければ管理はできない、というように2つの機能を持ったものとして表現された。さらに、BSCの戦略的マネジメントシステムは現場レベルの業務のマネジメントシステムと密接に関連しているので、これらを統合したシステムとしてとらえるべきであるとして、循環型マネジメントシステム(closed loop management system)に再定義した(Kaplan and Norton, 2008)。このような変遷を持つBSCは、どのような導入状況にあるのかについて先行研究に基づいて明らかにする。

欧米でのBSCの導入は、北米でフォーチュン1000社のうちの50%、ヨーロッパでも40から45%という高い導入状況である(Kaplan and Norton, 2001b)。また、Silk (1998)の調査でも、フォーチュン500社の60%がBSCを導入していたと調査結果を報告している。この調査の頃のBSCは、KPIスコアカードと戦略的マネジメントシステムの区別をしないで調査していたと考えられる。言い換えれば、財務指標と非財務指標を扱うマネジメントシステムをBSCとして導入すれば、すべてBSCであるという調査であった。

欧米の導入率の高さと比較すると、戦略的マネジメ

ントシステムとしてのわが国のBSC導入率の低さが浮き彫りになる。2001年に行った乙政の調査(2003)では、4.3%(7/161社)の導入率でしかなかった。2003年に行った櫻井の調査(2008, p.538)では、BSCの導入率は7.5%(8/107社)に増加した。その後は、2012年に行った企業予算制度研究会(2018)調査は7.4%(14/177社)、2012年度に行った川野調査(2012)は9.5%(17/179社)、2013年に行った上東調査(2014)は9.5%(9/95社)というBSC導入率の調査結果であった¹⁾。わが国のBSCの実態は10%以下の導入率となっており、欧米に比べるとその導入率の低さが特徴であることが理解できる。

以上は大企業の調査であるが、中小企業の実態はどうなっているのだろうか。Hakola (2003)によれば、欧米では、従業員50名以下の企業でBSCを利用した先行研究は存在していないという。また、Gumbus and Lussier (2006)も、小規模企業の先行研究ではBSCに関する論文を見つけることができなかったという。中小企業のBSCの導入状況は芳しくないのが実態である。欧米だけでなく、わが国の中小企業におけるBSCの導入実態については先行研究がほとんどみられない。2009年に実施した産業経営プロジェクト²⁾調査(藤野, 2010)によれば4.0%(9/220社)のBSC導入率である。欧米もわが国も、中小企業のBSC導入率はかなり限定的であることが理解できよう。

2 BSCの阻害要因

BSCの導入率が低い理由として、BSCの阻害要因を検討する。Kaplan and Norton (2001b, pp.357-367)は、BSC導入の阻害要因として、BSC導入過渡期における要因、BSC設計上の要因、プロセス上の要因に分けて明らかにしている。

過渡期の要因とは、BSC構築の最中にM&Aによって担当者が退職したり、トップを巻き込むことができなかったりすることである。BSC設計上の要因とは、貧弱なBSCを構築した場合である。設計上問題があった例として、アナログデバイス社のコーポレート・スコアカードを取り上げている。アナログデ

表1 BSC を導入しない理由

番号	調査項目	会社数	率
①	業績指標の簡便性を維持したいから	32	50.0 %
②	様々な視点の業績指標によるトレードオフが予想される	16	25.0 %
③	すでに企業内で類似的手法が存在し、良好に機能しているから	14	21.9 %
④	導入・維持コストが便益を上回ると予想されるから	8	12.5 %
⑤	従業員の理解を得ることが困難であると予想されるから	7	10.9 %

出典：乙政（2002）に基づいて筆者作成。

バイス社では、成果の適切なドライバーを持たない BSC を構築した（伊藤, 2007, pp.61-62）。

BSC の導入にあたって、多くの企業が阻害要因として意識しておくべきことは、プロセス要因である。この要因には、トップ関与の意義、現場の巻き込み、カスケードの重要性、十分な構築期間、ソフトウェアを過信しないこと、熟知したコンサルタントへの依頼、報酬制度との切り離し、といった7つである。これらはいずれも大変興味深い見解である。

わが国では、中小企業はもとより、大企業でも BSC の導入はそれほど多いわけではない。その理由について、乙政（2002）は、アンケート調査から興味深い結果を発見した。この調査は、現時点で導入を考えていない（62社）と今後とも導入することはない（2社）を合わせた64社に対する調査である。これらの企業のうち10%以上の企業が導入しない理由としてあげているものは、表1のとおりである。

現場レベルでは、品質管理や生産管理データとして、複数の指標を管理している。そのため、①の簡便性を財務指標だけでよいという見解は、大企業の経営層の問題であろう。中小企業にとっては日常の業務データを把握していれば、これらを取り扱うことに大きな問題はない。②のトレードオフは、BSC の理解不足からくる問題であり、導入時の BSC の説明の仕方ですべて解決する可能性がある。③の類似手法は、目標管理や方針管理など確かに存在する。これらの類似手法は業務管理ツールであり、シングルループの学習しかできない。ダブルループの学習機能を実現できるのは、戦略管理ができる BSC だけである。こうした BSC の解説をすれば、類似手法と BSC との関係は解決できる問題である。⑤の従業員の理解は、トップが

深くコミットしてくれれば、それほど大きな阻害要因にはならない。

以上より、①は業務データがすでに存在すれば中小では問題ではない。②と③は BSC を正しく理解していないために起こる問題である。⑤は、どのようなマネジメントシステムでも導入するにはトップのコミットメントが必要であり、BSC だけの問題ではない。要するに問題となるのは④のコストベネフィットである。BSC の成果が出るまで時間がかかるのに、その成果がはっきりしないという問題である。これについては、利益という形での成果だけでなく、それ以外の成果があることを理解させることがよいと思われる。

3 BSC の機能と導入目的

BSC の成果を明らかにするために、BSC の機能と BSC の導入目的について検討する。BSC の機能について、Kaplan and Norton（2001a）は、6つあるとしている。つまり、①成長支援機能、②業績記録機能、③戦略への集中機能、④戦略目標への方向付け機能、⑤戦略目標の明示機能、⑥責任者の割当機能、という6つの機能である。これらの機能は、戦略マップとスコアカードを作成することで実現できる機能である。

戦略マップを作成すれば、戦略テーマとして、製品リーダーシップと顧客関係性重視という成長戦略をとることができる。業務の卓越性という戦略テーマを採用した場合でも、効率化により収益性は増大するので、①の成長支援は理解できよう。戦略テーマによって、作成された戦略マップは戦略目標間の因果関係で関連付けられるので、③戦略への集中、④戦略目標への方向付け、⑤戦略目標の明示が同時に達成可能であ

る。

スコアカードを作成するには、戦略目標ごとに指標を設定しなければならない。その指標の目標値を設定するだけでなく、定期的の実績値が記録される。つまり、②業績記録が達成できる。また、当初の実績値と目標値のギャップを埋めるために戦略的实施項目を設定する。この戦略的实施項目には、オーナーという実施責任者を配置する必要があるため、⑥責任者の割当も可能である。

以上より、戦略を可視化する戦略マップを作成すると、①、③、④、⑤の機能が実現できる。また、戦略目標を測定し管理するスコアカードを作成すると、②と⑥の機能が実現できる。これらすべてを実現したいのであれば、阻害要因に注意しながら、BSCを正しく導入する必要がある。

ところで、BSCは何のために導入するのかを検討する。櫻井（2008, pp.25-30）は、BSCが多様な実務で利用されている点を踏まえて、主要な目的として戦略の策定と実行のシステム、成果連動型の業績評価、経営品質向上のツールを取り上げた。また、企業変革ないし組織風土変革と密接なIRとしての情報提供、部門横断的あるいは階層間でのコミュニケーション、システム投資の評価などもあるとしている。これらは排他的にとらえるべきではなく、経営品質の向上を戦略の1つとして策定して実行することもできる

し、そのことを戦略マップに描いて外部のIR情報として投資家に提供したり、内部的にはトップと現場のコミュニケーションに使うこともできる。さらに、BSCの指標を成果連動型の業績評価システムと連結させることもできる。企業は、BSC導入に対して意図する目的を把握し、その目的に沿ったBSCを実施すべきである。

BSC導入の目的が達成されたら、その実現は大きな成果である。これらも含めて、成果にはどのようなものが考えられるのかを明らかにする。森沢・黒崎（2003）はBSCを導入支援した35社を対象に、10項目の調査を行った。調査項目は、①戦略の質の向上、②戦略の浸透、③戦略実行力の向上、④仮説検証サイクルの確立、⑤モチベーションの向上、⑥組織長の戦略策定能力の向上、⑦成功報酬制度の納得感の醸成、⑧非財務業績の把握、⑨財務業績の向上、⑩他部門とのコミュニケーションである。

これらの項目に対して、BSCを導入する前にBSCに対して、強く期待した、期待した、あまり／全く期待せず、無回答から1つを選択させた。また、同様の項目を、BSCを導入した後、かなり成果があった、成果があった、あまり／全く成果なし、無回答から1つを選択させた。事前に強く期待したと事後にかなり成果があったという度数をまとめると表2となる。

表2より、50%以上の企業がBSCに強く期待する項

表2 BSC導入の期待と成果

調査項目	期待		成果	
	度数	比率	度数	比率
戦略の質の向上	23	66 %	24	69 %
戦略の浸透	19	54 %	22	63 %
戦略実行力の向上	18	51 %	21	60 %
仮説検証サイクルの確立	15	43 %	11	31 %
モチベーションの向上	14	40 %	19	54 %
組織長の戦略策定能力の向上	12	34 %	20	57 %
成功報酬制度の納得感の醸成	11	31 %	13	37 %
非財務業績の把握	10	29 %	11	31 %
財務業績の向上	7	20 %	12	34 %
他部門とのコミュニケーション	4	11 %	15	43 %

出典：森沢・黒崎（2003）のデータに基づいて著者作成。

目は、戦略の質の向上、戦略の浸透、戦略実行力の向上である。意外にも、財務業績の向上はわずか20%、10項目中9番目であった。一方、BSCを導入したことでかなり成果が上がった項目として、50%以上の企業が戦略の質の向上、戦略の浸透、戦略実行力の向上、モチベーションの向上、組織長の戦略策定能力の向上をあげている。また、仮説検証サイクルの確立を除けば、強く期待した項目よりもかなり成果があった項目がほとんどであった。とりわけ他部門とのコミュニケーションと財務業績の向上は、かなり成果があったと答えている。戦略の質の向上、戦略の浸透、戦略実行力の向上、モチベーションの向上、組織長の戦略策定能力の向上、他部門とのコミュニケーションはどれも組織資産の向上であり、インタンジブルズの向上である。日本でも BSC の導入によってインタンジブルズが向上できることがわかった。

4 事例研究

本稿のリサーチサイトは、三共製氷冷蔵株式会社（以下、三共製氷と呼称する）である。同社から、

2015年に BSC 導入指導の依頼を受けた。実際の指導は、2016年2月からである。以後3年、繁忙期の7月から8月を除いて、毎月3時間程度の指導を行ってきた。

4.1 三共製氷の概要

三共製氷は、1933年、鴨川市に地元漁業関係者への氷（水産氷）の供給を目的に三共製氷合資会社として設立され、その後3社を併合して、1979年にコンビニエンスストアなどで販売されている袋詰め氷の販売を開始し今日に至る。社長は野村信義氏であり、資本金3,800万円、従業員は26名の小規模企業であるが、パック氷（日産10,000ケース）と135kgの角氷（日産512本）と高い生産能力を持つ関東地区主力の製氷事業者である。同社の組織図は図1である。

4.2 BSC 導入のケース

三共製氷社長の野村信義氏は80歳を超えた高齢であるが、現在も実務に精通し財務面を中心に現役で仕事をしている。同時に、古くからの顧客との関係維持などで活躍している。一方、実務面は娘婿で副社長の渡邊衛氏と業務改革室長の筒井隆氏の2名を中心に事業

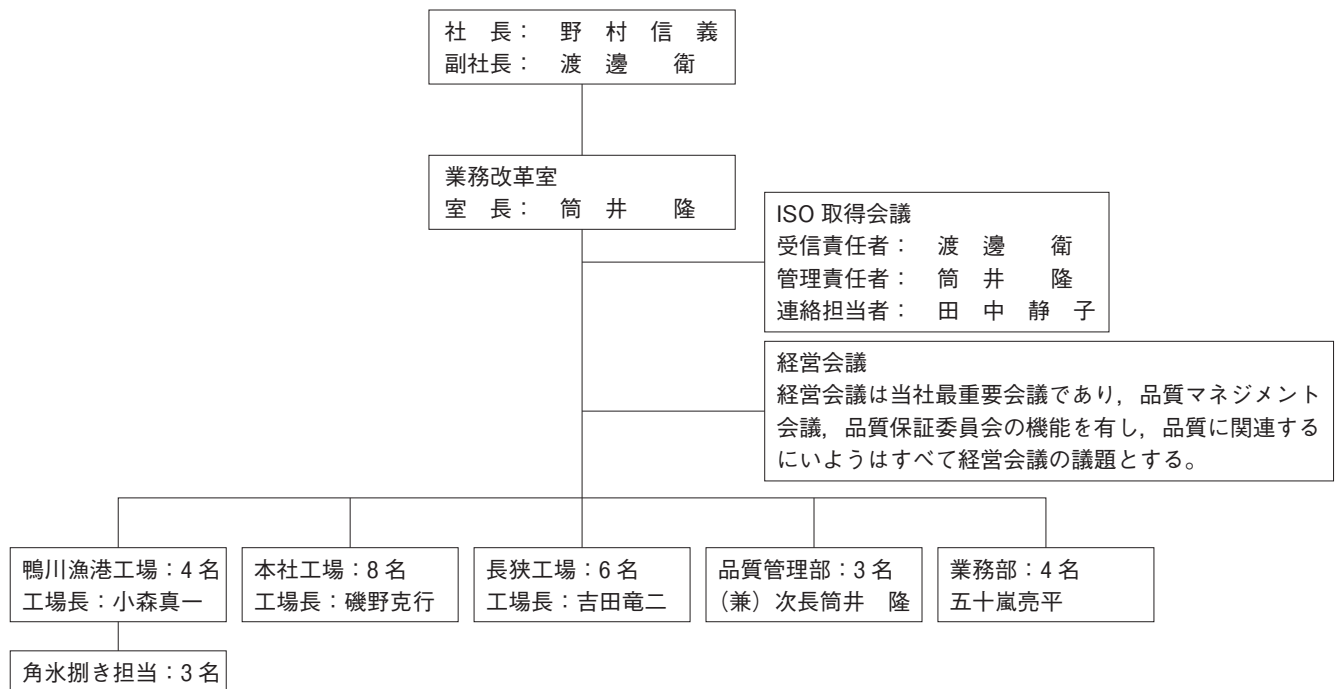


図1 三共製氷の組織図

出典：三共製氷からの提供資料（2019年現在）

活動を行っている。社長の野村氏は、三共製氷の社長に就任当時は社員に対する処遇を近隣地域内の労働者に比し優位性を維持したいビジョンをもって経営を行っていた。時代の変化による競争激化や社会環境の変化、食の安全に関わるコスト負担などに直面している。そのため、現在の環境を維持するよりも、多くの中小企業の社長と同じように事業継続が主要な目的となってきた。BSC 導入により、ミッション、ビジョン、バリュー、あるいは戦略や中期計画といった将来志向の経営に立ち戻ることができるというメリットがあるという。

一方、複雑な社会環境においては業務も複雑化し、従業員一人ひとりの能力やスキルアップがなければ、発展は望めないと副社長の渡邊氏は考えた。独自に戦略思考のマネジメントシステムを学習した末に、筒井氏の提案から多面的な総合判断を経て、社内に BSC を導入するに至った。現在、渡邊氏は業界の流れや社会の変化をいち早く察知することが重要と考え、業界活動を中心に外向きの仕事を行いながら、社内改革を進める方向にかじを取っている。また、会社内部については、従業員の人材育成や働き方改革など人事関係を一手に担当してきた。一方、日常的な業務活動については、同社業務改革室長の筒井隆氏にある程度の権限を委譲し実務の中心を担ってきた。要するに、野村社長は財務担当、渡邊副社長は正確な情報をキャッチして方向性を示し、筒井氏が経営層と従業員の仲介役を担いつつ業務管理を行ってきた。

また、同社では、一部の高齢社員などが安全衛生のための手順順守や ISO の記録維持など複雑になってきた社会の変化に伴う業務変革についてこれらなくなってきた。結果として、会社の方針が理解できない社員が出てきて、従来の働き方の維持こそ絶対といった旧態依然とした考え方をすることにより、良好な労使関係に離反する場合が生じ、会社にとっての大きな課題となっていた。そのため、渡邊副社長と筒井室長が外部講師による人材教育等を手始めに、これらの社員の教育を進め良好な労使関係を築く努力を継続している。

一方、筒井氏は社会ニーズならびに顧客要求などを踏まえて、2005年に品質マネジメントシステムを構築

し、ISO9001の認証取得を行った。しかし、この品質マネジメントシステムもマンネリ化しつつあった。つまり、ISO を推進する筒井氏は、改善課題が場当たり的で、かつ管理指標の設定に毎年苦慮していた。そんな中で、BSC の戦略管理と品質マネジメントシステム (Quality Management System: QMS) の1つである ISO を利用した改善活動とを結びつけることができるのではないかと考えて、筆者に BSC 指導を依頼してきた。

2016年の2月から毎月1回、渡邊氏と筒井氏が同席する ISO 会議で、BSC の指導を開始した。最初の半年は BSC の勉強会を行い、9月から、スコアカードの実績値の把握を行った。

第1回目は、会社はだれのものかというテーマで、社員の意見を聞き、あるべき姿を提示した。従業員の多くはしっかりした目的もなく、会社に来ていれば仕事をしていると考えている。会社がだれのものかという質問すると、すでにやめてしまった当時の漁港工場の人たちから、会社は漁業関係者のためにあるという意見が出された。自分のためにあるとは考えていないのですか、と質問するが、それに対しては無反応だった。株を持っている社長や副社長のものではないかと提案するが、これも意見が出なかった。そこで、ステークホルダーという概念について紹介し、会社は、顧客、従業員、仕入先、株主などみんなのものという考え方があることを伝えた。さらに、会社に対しては役務を提供して賃金を得る場所であるが、事務的に業務をこなさずに、自己主張し、その方向性が会社と異なるということは双方にとってアンハッピーで、対話によって双方が納得する地点を模索することが結果として共存共栄につながると提案した。

第2回目は、BSC の前に、戦略とは何か、戦略の策定はどのようにするのかを解説した。そのうえで、SWOT 分析を実施した。SWOT 分析にあたっては、次に BSC へと結びつけるために、単に SWOT だけでなく、これと BSC の4つの視点を結びつけて実施した。SWOT 分析の結果は、表3のようである。SWOT 分析のうち、重要な課題は何かをまず特定した。同時に、SWOT 分析で、個人や組織に関わる点が多かったので、これらをスキルアップと組織文化の向上にま

表 3 三共製氷の SWOT 分析

視点 \ SWOT	強み	弱み	機会	脅威
財務の視点 (株主・銀行)	資金調達能力の維持	季節変動による売り上げの変化に対応する力の維持	低金利資金調達能力の維持	物価上昇による資材等の値上がり分を吸収できる能力の維持
顧客の視点 (仕入れ・顧客・地域)	顧客要求事項への対応能力の維持	特定顧客への依存度が高く商品ラインナップが脆弱	顧客の成長にけん引されている	遠隔地による不具合が多い
内部プロセスの視点 (製造)	生産能力と品質の安定の維持	機器の老朽化と従業員の高齢化による生産能力の維持	市場拡大による顧客から当社へ製品供給依存度の維持	配送手段の確保の維持
学習と成長の視点 (スキル)	社員教育を行う時間の維持	従業員の問題解決能力の改善	社会ニーズが変化しており、新しい技術や考え方の導入する機会の拡大	遠隔地であるため、契約業者のレスポンスの悪さを補う手段の構築

出典：三共製氷からの提供資料。

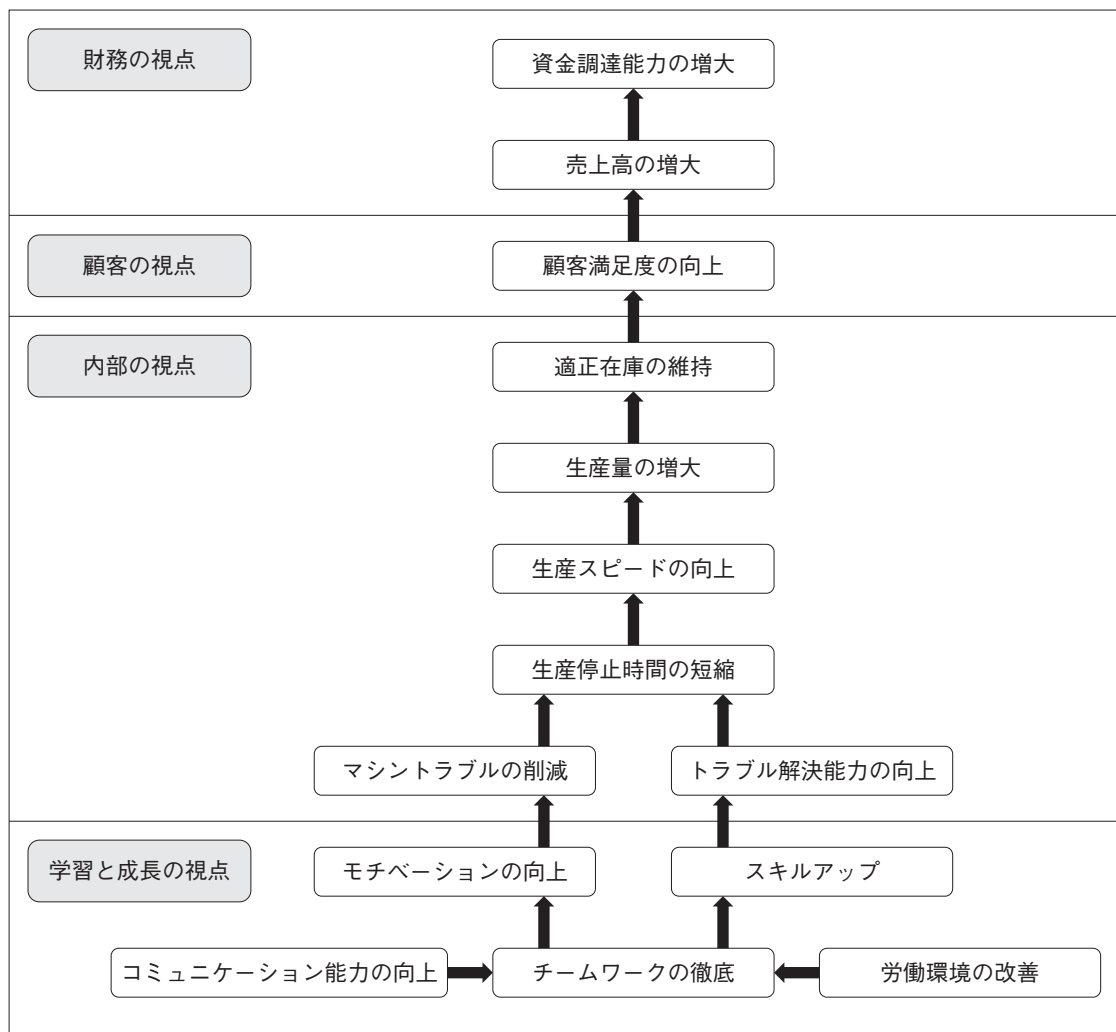


図 2 三共製氷の戦略マップ

出典：三共製氷からの提供資料。

とめた。

第3回目は、戦略マップについて解説し、SWOT 分析からでた課題で戦略マップを作成させた。SWOT 分析を行った後、戦略マップを作成すると、SWOT 分析と戦略マップの関係が切れる可能性がある。そのため、SWOT 分析を行うとき、その記述は戦略目標を意図して課題を設定するように指導した。こうすることで、SWOT 分析と戦略マップの戦略目標に一貫

性が保てるようになる。このような一貫性を意図して作成する SWOT 分析の結果が表3である。

表3では、SWOT と4つの視点のマトリックスとして戦略課題を特定した。これらの戦略課題は、そのまま戦略目標ととらえることもできる。そこで、これらの戦略課題（戦略目標の候補）の中から、特に重要と考えられる課題を選択して、これらを戦略目標とした。最後に、戦略目標間の因果関係によって戦略を可

表 4 三共製氷の人的資産と組織資産

質問 インタンジブルズ	組織資産				人的資産
	組織文化	リーダーシップ	チームワーク	アラインメント	
職場の同僚と気軽に会話ができますか	●				
職場の人間関係はうまくいっていますか	●				
働きがいのある職場ですか	●				
職場の作業環境は良いですか（騒音・照度・温度等）	●				
職場で仕事のやり方について自分の意見を言う事ができますか	●				
学習意欲はありますか	●				
品質マニュアルは読みましたか	●				
労働意欲がありますか	●				
今の処遇及び給料に対して満足していますか	●				
新聞やニュースは良く見ますか	●				
自分の仕事に満足していますか	●				
あなたが困った時、部門の上司はどの位助けてくれますか		●			
上司は仕事の指導をきちんとしてくれますか		●			
部門内での意見のくい違いがありますか		●			
経営者からの指示事項はきちんと伝達されていますか		●			
作業上に問題があるのではないかと感じたら上司に言いますか		●			
個人的な相談をしたら職場の人たちはどの位聞いてくれますか			●		
他の部門との意見交換は出来ていますか			●		
自分勝手に判断して行動していませんか			●		
会社で決められたルールは守っていますか			●		
仕事に対する責任感がありますか			●		
工程管理規定に書かれている手順に沿った作業をしていますか			●		
会社を良くする為の努力をしていますか			●		
職場内で仕事の分担はきちんとされていますか				●	
仕事の内容は自分にあっていますか				●	
仕事に対する目標はありますか				●	
継続的改善に向けて努力をしていますか				●	
自分の仕事量はかなり多いですか					●
仕事の内容は知識や技術がかなり必要ですか					●
コミュニケーション能力はどの位ありますか					●
今後取得したいと思う資格はありますか					●
仕事中は問題意識を持って作業を行っていますか					●

出典：三共製氷からの提供資料。

視化したものが、三共製氷の戦略マップであり、これが図2である。

第4回目は、スコアカードの作成である。スコアカードを作成してみて、人的資産と組織資産の測定について議論になった。財務の視点、顧客の視点、内部プロセスの視点は指標の設定はできるが、これまで管理してこなかった指標があった。そのため、これらをスコアカードで管理する必要があるということがわかった。一方、学習と成長の視点は、指標の特定もできないような戦略目標が多かった。戦略目標の設定とその指標の特定をどのようにするべきかという課題である。この点について、Kaplan and Norton (2004)では人的資産と組織資産はレディネス評価すべきだと提案している。

そこで、同社でも、レディネスの測定を検討することになった。2017年度の経営会議の課題は、組織資産のレディネス評価であった。組織資産のレディネスを評価するために、同社は ISO9001の認証取得に伴い、現在従業員の職業能力調査 (CUDBAS; Curriculum Development Based on Vocational Ability Structure)を実施し力量を明確にしている。また、企業文化のレディネス評価として、筆者は以下のような調査を行った。質問項目と人的資産・組織資産との関係を整理した。その結果が、表4である。

戦略マップの学習と成長の視点に設定した戦略目標について、それぞれの指標の特定について検討する。戦略目標は、スキルアップ、モチベーションの向上、コミュニケーション能力の向上、チームワークの徹底、労働環境の改善である。一方、CUDBASによる能力評価の調査項目は、表4より、組織資産に関係するものと人的資産の関するものに区分できる。組織資産については、さらに、組織文化、リーダーシップ、チームワーク、アラインメント（戦略への方向づけ）に区分できる。これらの関係づけを行うと、スキルアップは人的資産の能力評価で、モチベーションはアラインメントで、コミュニケーションはリーダーシップで、チームワークはチームワークで、労働環境は組織文化で測定する。

これらの学習と成長の視点の測定にあたっては、レディネス評価が提案されている (Kaplan and Norton,

2004)。学習と成長の視点の戦略目標は、内部プロセスの視点の戦略目標を下支えするものである。そのため、レディネス評価とは、内部プロセスの視点の戦略目標の準備度を評価することである。具体的には、学習と成長の視点の戦略目標の測定は、CUDBASの能力評価の測定で代用することにしたので、CUDBASの調査項目に対して、職員アンケートにより、5点リッカートスケールで回答させる。回答にあたっては、1点は能力がない、2点は訓練計画を立案した、3点はいま訓練中である、4点は能力がある、5点は指導できる、という自己評価である。その回答結果から、従業員の評点合計の目標値と実績値によってスコアカードで管理する。

4.3 BSC 導入による成果

現状の市場環境が目まぐるしく変化する中で、当面の供給・事業体制を維持することを第一目的とし、不確実な将来に向けたビジョンを考案した。たとえば新工場を建設するとか、新規事業に着手するなどの明確なミッションもビジョンをひとまず据え置き、従業員の生活の安定を目的とした結果、とりあえず「事業継続」をビジョンとして設定した。この実現のために、渡邊副社長によれば、「人材育成のために社内で外部講師による指導を行っており、また ISO と絡めて、BSC の勉強を実施している。人を創るのは大切な仕事である。」と指摘している。渡邊副社長の理解によって、BSC を継続していることは、BSC 導入が成果を上げている大きな要因の一つでもある。BSC で業務改善できるような人材育成もしているという。かつては「やらされ感」しかない従業員が会社に不満を持っており仕事を自分のものととらえず、従業員からの改善提案は少なかった。ところが、BSC を導入して2年目に、BSC 導入の成果として改善提案が出されたことがある。この改善提案を明らかにする。

第1は、製造におけるボトルネックの改善が実現できた。同社の製造における袋詰めプロセスは、①氷の計量、②袋詰、③段ボール箱詰、④パレット積という4工程からなる。それぞれのタクトタイムは異なり、全体のタクトタイムは最低の速度のプロセスに引きずられる。したがって、製造プロセスの清流化が

できれば生産性は向上することになる。今一度、各プロセスの速度をストップウォッチで計測した結果、計量のための機械のタクトタイムが設計値より、約10%悪い性能しか出ていなかった。計量工程に合わせてその後の工程を設定していたことも改善を進めにくくしていた。これを機械能力に適合させて、後工程も改善した結果、設計値の100%の生産性が達成できた。

第2は、貯氷倉庫の貯蔵率を増やすことはできないかと考えた結果、円錐状に堆積・貯蔵されている原料氷を貯氷庫内で平均的に貯蔵することで、10トンの原氷、500ケース相当の増産ができるようになった。

第3は、配送業者の配送料金が高騰しているのを、この点での改善を行った。これまで自社で配送業者に依頼していたが、営業努力により改善を行った。その結果、配送回数を約1/6に低減することができた。このことにより、年間約100万円超の経費削減となった。

4.4 HACCP 認証とコントロールシステムの構築

2018年の経営会議の課題は、従業員がやらされ感で

仕事をしているために、それを払拭するにはどうすべきかとして、「やる気」を取り上げた。BSCのための実績把握とマネジメントレビューは続けていた。従業員の入替りが激しく、自ら課題を解決できる人材の育成はどうすべきかに悩んでいた。すぐに解決できる課題ではないが、BSCを導入することによって、やらされ感から、自ら学習する組織へと変化した筆者らのケーススタディを紹介した(梅田・伊藤, 2017)。

2018年6月には、別の課題が舞い込んできた。厚生労働省は食品衛生法等を一部改正して、「原則としてすべての食品等事業者はHACCP (Hazard Analysis and Critical Control Point) に沿った衛生管理に取り組むこと」を盛り込んだ。このHACCPとは、食品事業者自らが食中毒菌汚染や異物混入等の危害要因(ハザード)を把握して、原材料の入荷から製品の出荷までの全工程で、そうしたハザードを除去したり低減させたりするために工程管理する衛生管理の手法である。

筒井氏は、即座にHACCPについて地元保健所の確

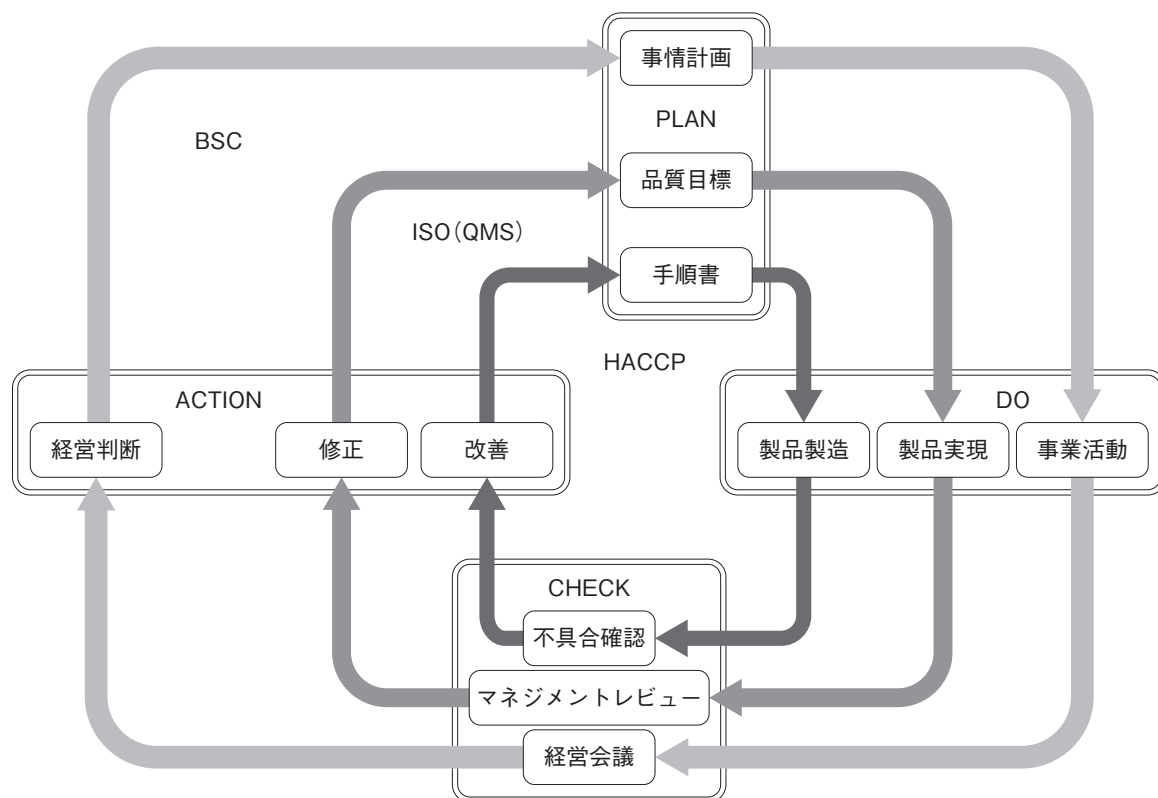


図3 BSC, ISO, HACCP の関係

出典：三共製氷からの提供資料。

認・承認を得た（厚生労働省のホームページ内の HACCP チャレンジの取組企業として掲載もされている）。また、BSC、ISO、HACCP の関係を社員に理解させるために、図3の関係図を作成している。

図3から、トップは、BSC の下で事業計画を作成し、事業活動を行い、経営会議でチェックしながら、経営判断を行う。ISO の下で、工場長が責任をもって品質目標を設定し、製氷活動を行い、マネジメントレビューでチェックしながら、品質目標の達成を行い、ときには品質目標の修正を行っている。さらに、HACCP の下では、製造工程の各担当者が手順書に従って、製品製造を行い、不具合の確認をしながら、ときに改善を行っている。要するに、トップから工場長、製造担当者まで企業全体で PDCA を回すことがシステムティックに行われている。同時に、トップから現場へと戦略がうまく落とし込まれていた。

4.5 BSC と ISO の関係

2017年度に、ISO の更新時期となったときのことである。ISO の審査委員から、ISO の中で、BSC の位置づけを示すようにという意見書が提出された。ISO は業務管理であり、BSC の戦略管理を ISO の中に位置づけるという無謀な提案を受け、これをどう回答するのかに筒井氏は思案し始めた。筆者は筒井氏から、ISO と BSC の関係を確認するメールを受け取った。そのときに提示したのが、図4である。

図4を用いて、ISO は品質方針を実現するために方針展開して現場で達成する診断的コントロールシステムであり、シングルループの学習として機能することを解説した。一方、BSC はトップの戦略の不確実性を検討するインターラクティブコントロール・システムであり、ダブルループの学習を機能させるよう提案した。この点は従業員にも理解を求めた。

図4で、副社長の渡邊氏と室長の筒井氏は戦略の策定と実行に責任がある。戦略マップの中に戦略目標として「生産性向上」を設定したとき、これを ISO の改善指標としてカスケード（落とし込む）することを提案した。つまり、BSC と ISO は指標間で連結することになる。BSC に戦略目標として設定されたものは ISO で重点課題として重視する。一方、ISO では、監視項目と管理項目に区分してコントロールしている。監視項目は、コントロールはできないが、状況を監視する意味でとらえている。たとえば、氷の平均単価、ガス代やラミネート代金などのような財務数値、非財務数値としては生産数量や倉庫回転率などがある。これに対して、現場がコントロールする指標である管理項目には、時間当たり生産数、歩留率、破袋数、破袋率、機械停止時間がある。生産性向上という戦略目標は、これを下支えするものとして歩留率の向上と機械停止時間の短縮に分解された。これにより、戦略目標の指標として歩留率の向上と機械停止時間が設定された。また、トップの戦略目標を現場にカス

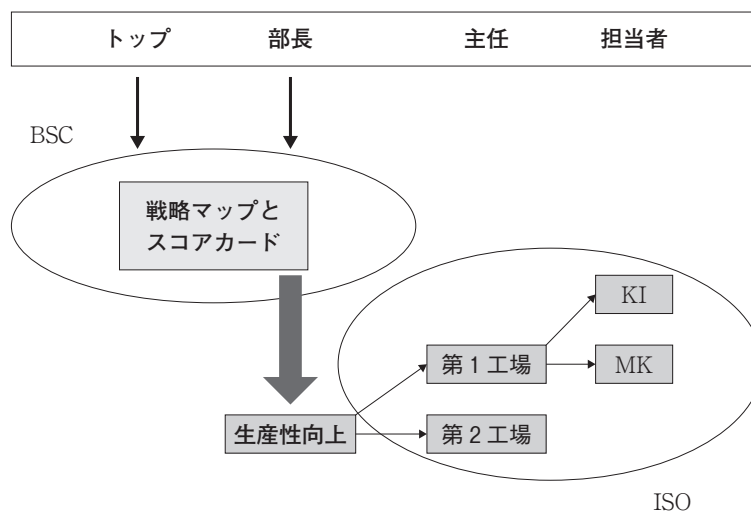


図4 BSC と ISO の関係

出典：筆者作成。

ケードして、現場の管理項目としても歩留率と機械停止時間が設定されることになった。

5 ディスカッション

三共製氷をアクションリサーチすることで、導入のプロセスを紹介するとともに、中小企業でBSCを導入する条件を考察した。この導入条件を検討する。

まず重要な点は、BSCの導入目的を明確にするという点である。三共製氷では、筒井氏がISOを導入していたが、何を管理するべきかという指標選定に悩んでいた。この悩みが明確だったので、その上位概念として、戦略的管理をBSCで提案した。つまり、ISOは業務管理であり、業務管理の狙いは現場管理である。これに対して、BSCは戦略管理であり、戦略管理の狙いは競争優位の構築である。両者の関係づけがすぐに理解された点は、BSC導入にとって大きな特徴といえよう。

他にも、三共製氷では、BSC導入をスムーズに行うことができた点として、3つの条件が満たされていたことがあげられる。

第1に、トップがBSC導入を強く支持してくれたことがあげられる。BSCを導入するには、まずトップが戦略志向となり、現場を巻き込んで全社が同じ目的に向かって進んでいく必要がある。渡邊副社長はBSCについて理解しており、戦略志向の重要性を認識していた。現場をどのように巻き込むかという点では苦慮していた。経営会議の場で、渡邊副社長がBSC導入を常に支援してくれた点は大きい。

第2に、BSCを機能させるには財務データと非財務データの収集が必須である。三共製氷ではBSC導入以前より、ISOを導入していたために、現場データを収集することが習慣づいていた。同社の課題は、どのデータが戦略的に重要なかが不明だったことにある。同社のように、現場管理データがすでに収集できていることが中小企業でのBSC導入には欠かせない。また、CUDBASによる職務能力評価を行っていたために、学習と成長の視点の戦略目標をレディネス評価によってアウトカムの測定ができるようにすることができた。

第3は、BSC導入を毎月の経営会議の場で行うことで、現場を巻き込むことができた点があげられる。経営会議の参加者は、トップから現場管理者までである。経営会議に現場管理者を参加させることで、トップの戦略浸透を図っていった。具体的には、戦略目標によって戦略管理上の課題を明らかにするとともに、指標をカスケードして現場の管理項目となった指標の課題解決を毎月検討した。

まとめ

本稿の目的は、中小企業へのBSC導入というアクションリサーチを通じて、BSC導入の条件を考察することである。日本でBSCの導入が低い理由は、BSCに対する誤解、コストパフォーマンスの悪さ、従業員を巻き込まないことである。BSC導入を効果的に行うには、①BSC導入目的を明確にすること、②トップの支援、③適切なBSC指導者の確保、④業務管理をすでに実施していること、⑤現場の巻き込むこと、があげられる。

三共製氷へのBSC導入効果は、①戦略の質の向上、②戦略の浸透、③戦略実行力の向上、④トップの戦略策定能力の向上、⑤非財務業績の把握、⑥財務業績の向上、⑦他部門とのコミュニケーションの向上など、森沢・黒崎（2003）の指摘するメリットだけではない。3つの業務改善が行われるようになったこと、それも従業員のやらされ感からではなく、自ら課題を見つけて改善するという学習する組織へと人材育成が行われていた。BSCを通して、リーダー社員それぞれが課題の抽出と改善提案ができるようになったことは三共製氷にとっての大きな成果であった。

最後に、三共製氷のアクションリサーチから得られたBSC導入の条件を明らかにする。わが国ではBSC導入例が少ないが、そのような中で中小企業でも導入するには、3つの条件が必要である。第1は、トップのコミットメントである。第2は、業務レベルでデータ管理を行っていることである。第3は、現場への戦略浸透を行うことである。これらのうち、第2のデータ管理について強調しておきたい。三共製氷のようにISOによって業務レベルのデータ管理が行われている

必要があるという意味である。言い換えれば、業務レベルでデータ管理が行われていれば、スコアカードは指標の特定だけになる。その指標の特定は戦略マップの構築で一貫性を持つ。要するに、業務レベルのデータ管理を行っている企業であれば、BSCの導入はコストベネフィットが得られるといえよう。

謝辞

本稿の作成では、三共製氷の渡邊衛副社長と筒井隆室長に多大な支援をいただいた。ここに記して謝意を表す。また、本研究は、JSPS 科研費18K01940の助成を受けた研究成果の一部である。

注

- 1) 乙政・梶原（2007）では、東証一部・二部上場企業1,043社に対する調査（回収率35.1%）で22.2%（78/351社）という導入率が非常に高いものもある。
- 2) 日本大学の中小企業会計実務に関する動向調査が以下からダウンロードできる。
<http://www.eco.nihon-u.ac.jp/research/business/publication/report33-2/>（2019/3/15 閲覧）

参考文献

- Kaplan, R. S. and D. P. Norton（1992）The Balanced Scorecard: Measures that drive Performance, *Harvard Business Review*, January-February, pp.71-79（本田桂子訳（1992）「新しい経営指標 “バランスト・スコアカード”」『Diamond ハーバード・ビジネス・レビュー』4-5月号, pp.81-90）.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton（2001a）, On Balance, *CFO*, February, pp.73-78.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton（2001b）, *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press（櫻井通晴監訳（2001）『戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社）.
- Kaplan, R.S. and D.P. Norton（2004）*Strategy Maps*, Harvard Business School Press（櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一訳（2005）『戦略マップ：バランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社）.
- Kaplan, R.S. and D.P. Norton（2008）*The Execution Premium, Linking Strategy to Operations for Corporate Advantage*, Harvard Business School Press（櫻井通晴・伊藤和憲監訳（2009）『戦略実行のプレミアム』東洋経済新報社）.
- Silk, S.（1998）Automating the Balanced Scorecard, *Management Accounting*, Vol.79, No.11, pp.38-42.
- Gumbus, A. and R. N. Lussier（2006）Entrepreneurs Use a Balanced Scorecard to Translate Strategy into Performance Measures, *Journal of Small Business Management*, Vol.44, No.3, pp.407-425.
- Hakola, M.（2003）Balanced Scorecard as a Tool for Small Business Reorganization, *IASK Proceedings*, pp.150-157.
- 伊藤和憲（2007）『戦略の管理会計』中央経済社。
- 上東正和（2014）「わが国製造業における管理会計実践の実態と展望」『富山経済論集』Vol.60, No.1, pp.73-112。
- 梅田宙・伊藤和憲（2017）「戦略のカスケードによるインタンジブルズの構築」『原価計算研究』Vol.41, No.1, pp.116-128。
- 乙政佐吉（2003）「わが国企業における業績評価指標の利用方法に関する研究—バランスト・スコアカードとの比較において—」六甲大論集, Vol.49, No.4, pp.29-54。
- 乙政佐吉・梶原武久（2009）「バランスト・スコアカード実践の決定要因に関する研究」『原価計算研究』Vol.33, No.2, pp.1-13。
- 川野克典（2013）「日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題」『商学研究』No.30, pp.56-86。
- 企業予算制度研究会（2018）『日本企業の予算管理の実態』中央経済社, pp.193-207。
- 櫻井通晴（2008）『バランスト・スコアカード—理論とケーススタディ』同文館出版。
- 中小企業診断協会沖縄県支部（2005）『地域中小企業におけるバランスト・スコアカードの実践と有効性の検証に関する調査研究報告書』社団法人中小企業診断協会沖縄県支部。
- 藤本康男・丸太起大・篠田朝成（2011）「バランスト・スコアカードにおける「地域貢献」の視点—北海道・紋別地域における出塚水産㈱の挑戦」『メルコ管理会計研究』Vol.4, No.1, pp.41-46。
- 藤野雅史（2010）「中小企業における管理会計の実態」『産業経営動向調査報告書』第33-2号。
- 森沢徹・黒崎浩（2003）「バランスト・スコアカードを活用した経営管理システム改革」『知識資産創造』10月号, pp.24-39。